GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35070C
Inscrit le 14 août 2014

-

Audience publique du 14 juillet 2015

Appel formé par
Monsieur ... ... et consort, …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 7 juillet 2014 (n° 32920 du rôle)
dans un litige les opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
et à des bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35070C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 14 août 2014 par Maître Eric PRALONG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., médecin, et de son épouse, Madame ... ...-..., médecin, demeurant ensemble à L-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 7 juillet 2014, à la suite de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 mars 2013 (n° C 17271 du rôle), prise sur réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et de l'année 2009, émis le 5 octobre 2011, ainsi que contre lesdits bulletins, jugement par lequel le tribunal administratif a déclaré le recours en réformation irrecevable dans le chef de Madame ... ...-... et irrecevable en ce qu'il était dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et de l'année 2009 émis le 5 octobre 2011, l'a déclaré recevable pour le surplus, au fond, l'a déclaré non justifié et en a débouté, a dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et a condamné les demandeurs aux frais ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 3 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 novembre 2014 par Maître Eric PRALONG pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2015.

-

Le 5 octobre 2011, le bureau d'imposition ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 à l'égard de Monsieur ... ... et de son épouse, Madame ... ..., ci-après désignés par les « *époux ...-...* », portant notamment l'observation suivante dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : PROFESSION LIBERALE CONTRIBUABLE : IMPOSITION SVT. MA LETTRE DU 11 JUILLET 2011* ». Le même jour, ledit bureau d'imposition émit à l'égard des époux ...-... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 portant la même observation dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » suivie par l'observation additionnelle suivante : « *LES FRAIS DE SCOLARITE NE SONT PAS DEDUCTIBLES* ».

La lettre du 11 juillet 2011, à laquelle il est renvoyé dans les bulletins précités, fut rédigée par le préposé du bureau en ces termes : « *Conformément au paragraphe 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts (AO) le bureau vous informe préalablement à l'imposition de la mesure à laquelle il projette de s'écarter de vos déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009. Les frais en rapport avec l'entraînement et l'expédition rentrent dans le cadre privé et ne sont donc pas déductibles en vertu de l'article 12 L.I.R. Il s'ensuit que les recettes de l'année 2009 ne sont pas non plus imposables*. (…) ».

Par courrier du 27 décembre 2011, réceptionné le 28 décembre 2011, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 et 2009, émis le 5 octobre 2011.

Par une décision du 19 mars 2013 répertoriée sous le numéro C 17271 du rôle, le directeur refusa de faire droit à la réclamation aux termes de la motivation suivante :

« *Nach Einsicht der Rechtsmittelschrift mit Datum vom 27. Dezember 2011, eingegangen am 28. Dezember 2011, mit welcher Herr ... ..., wohnhaft in L-…, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009, beide ergangen am 5. Oktober 2011, anficht;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstösst;

dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steuerbüro:

a) die Kosten in Zusammenhang mit verschiedenen Expeditionen nicht anerkannt hat;

b) keinen Abschlag vom steuerpflichtigen Einkommen für aussergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit den Schulkosten seiner Kinder gewährt hat;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

a) die Expeditionskosten betreffend

In Erwägung, dass der Reklamant, ein freiberuflicher Arzt mit einer Spezialisierung in Orthopädie und den Zusatzbezeichnungen „Sportmedizin" und „Physikalische Therapie", für die Jahre 2008 und 2009 Kosten in Verbindung mit verschiedenen Expeditionen als Betriebsausgaben steuerlich abziehen möchte;

In Erwägung, dass der Reklamant im Jahr 2008 eine Expedition durch Grönland vorbereitet und abgeschlossen hat; dass er seiner Einkommensteuererklärung eine Aufstellung der damit verbunden Kosten beigefügt hat, laut der die Summe der strittigen Kosten ... Euro beträgt;

Steuerjahr 2008 Kosten	
Kite-Training, Belgien:	... €
Kite-Training, Norwegen:	… €
Kite-Training + Firmenbesuche, Manchester:	… €
Grönland-Expedition:	… €
Materialkosten Expedition:	…€
Gesamt:	... €

In Erwägung, dass die aufgelisteten Kosten, welche nicht in ihrer Höhe beanstandet sind, vom Steueramt den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet wurden und somit als nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.), welche im privaten Ausgabenbereich des Steuerpflichtigen einzuordnen sind, angesehen wurden;

In Erwägung, dass der Reklamant im Steuerjahr 2009 durch den Verkauf von Siebdrucken sowie seines Buches „…", das in drei Sprachen veröffentlicht wurde, Einnahmen in Höhe von … Euro erzielt hat;

In Erwägung, dass der Reklamant für das Jahr 2009, sowohl Kosten in Verbindung mit dem Druck und der Vorstellung des Buches, als auch mit den Vorbereitungen zu seiner nächsten Expedition, angegeben hat:

Steuerjahr 2009	
Einnahmen	
Verkauf Bücher:	*… €*
Verkauf Siebdrucke:	*… €*
Gesamt:	*… €*
Kosten	
Konzept und Druck der Bücher und Siebdrucke:	*… €*
Konditionstraining, Lanzarote:	*… €*
Ski-Training, Champéry:	*… €*
Kite-Training, Belgien:	*… €*
Kite-Training, Lancaster + Manchester:	*… €*
Kite-Training, Djerba:	*… €*
Ultra-Trail Training, Mont-Blanc:	*…€*
Kauf eines Kites:	*… €*
Kauf von Trail-Schuhen:	*… €*
Gesamt:	*…€*
Verlust:	*-… €*

In Erwägung, dass gemäss Artikel 14, Absatz 1 L.I.R. jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt; dass selbige Kriterien für die Ausübung eines freien Berufs gelten;

In Erwägung, dass die schriftstellerische Tätigkeit des Reklamanten eine selbständige Betätigung darstellt; dass der Reklamant vor der Veröffentlichung seines Buches zahlreiche Publikationen zum Thema Gebirgsmedizin veröffentlicht hat und seine schriftstellerische Tätigkeit im erweiterten Sinn als nachhaltig angesehen werden kann;

In Erwägung, dass der Reklamant sein Buch im Jahr 2009 zusammen mit einer Foto-Ausstellung in der „…" auf … vorgestellt hat; dass besagtes Buch von den „Editions … " geführt wurde und der Reklamant über diverse Zeitungsartikel bis hin zur Vorstellung auf seiner Internet-Seite dafür gesorgt hat, dass die Öffentlichkeit über die Publikation des Buches in Kenntnis gesetzt wurde; dass somit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angenommen werden kann;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift genauestens Auskunft über seinen Werdegang im Bereich des Bergsteigens gibt; dass er darauf hinweist, dass er in den vergangenen Jahren zahlreiche Aus- und Weiterbildungen im Bereich des Bergsteigens absolviert hat, so zum Beispiel die Ausbildung zum „International Mountain Leader"; dass er laut eigenen Angaben ebenfalls „professionelles Mitglied" der "Union of International Mountain Leader Associations" (UIMLA) ist;

In Erwägung, dass aus der Rechtsmittelschrift des Reklamanten nicht hervorgeht, inwiefern die von ihm angeführten Ausbildungen oder Weiterbildungen zu Einkünften führen oder führen werden; dass er sich folgendermassen ausdrückt: "Seit dem Abschluss all dieser Ausbildungen muss Herr Dr. ... seine gesamten Erstausbildungen, Weiterbildungen sowie auch Fortbildungen durch CPD (continous professional development) bzw. nachweispflichtige Weiterbildung, aufrecht erhalten, das heisst, er muss notwendigerweise regelmässig eine professionelle Weiterbildung in all diesen Fächer (sic) (auch praktische Übungen) durchführen, um diese verschiedene Bezeichnungen halten zu können und um weiterhin diese Berufe ausüben zu dürfen."; dass hierzu zu bemerken ist, dass aus den der Rechtsmittelbehörde vorliegenden Steuerakten keine Einkünfte aus diesen "Berufen" angegeben wurden; dass der Reklamant sich desweiteren folgendermassen ausdrückt: "Selbstverständlich ist zurzeit der Beruf als Orthopäde mit Sportmedizin und Physikalische Therapie primär. Herr ... ist tätig in einer Arztpraxis und dies ist natürlich sein Hauptbeschäftigungsgebiet. Aber hier muss sicherlich erwähnt werden, dass ein ohne Zweifel wichtiger Teil seiner Patienten Herrn Dr. ... in seiner Praxis auch -und nur deswegen- aufsucht, weil Herr ... eine in Luxemburg völlig einzigartige Kenntnis von Sportmedizin und Medizin in Extremsituationen und Expeditionen hat";

In Erwägung, dass eine der Einkommensteuererklärung 2008 beigefügte Anlage, welche die Aufstellung der im Jahr 2008 gezahlten Expeditionskosten enthält, folgende Bemerkung enthält: „(*): Recettes résultant de cette expédition à partir de 2009 par ventes livres, conférences,.."; dass somit der Reklamant in seiner am 29. Dezember 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung einen direkten Zusammenhang zwischen den strittigen Expeditionskosten sowie den im Jahr 2009 durch den Verkauf seines Buches erzielten Einnahmen herstellt;

In Erwägung, dass laut einer der Einkommensteuererklärung 2009 beigefügten Anlage (siehe weiter oben) der Reklamant im Rahmen der Publikation des Buches einen Verlust von … € erlitten hat; dass jedoch neben den im Veröffentlichungsjahr des Buches (2009) angefallenen Kosten in Höhe von … Euro, die in 2008 gezahlten Expeditionskosten ... Euro betrugen und somit die Gesamtkosten in Verbindung mit den in 2009 durch die Publikation des Buches erzielten Einnahmen (…Euro) sich auf … Euro belaufen; dass die Kosten somit das dreifache des erzielten Gewinns betragen;

In Erwägung, dass der Reklamant sich in seiner Rechtsmittelschrift folgendermassen ausdrückt: „..wir beantragen die ausnahmslose Anerkennung der von uns aufgeführten Ausgaben im Zusammenhang mit diesen speziellen Tätigkeiten und den sich dadurch resultierenden Verlust für die Jahre 2008 und 2009 sowie im Voraus für die folgenden Jahre. Bitte beachten Sie, dass im Falle eines Gewinns dieser selbstverständlich auch angegeben wird und dadurch besteuert werden kann."; dass, trotz den deutlichen Verlusten in den strittigen Jahren, der Reklamant in keiner Weise darlegt, auf welche Weise in Zukunft ein Gewinn erzielt werden soll, sondern sich damit begnügt, darauf hinzuweisen, dass falls in späteren Jahren ein Gewinn erzielt werden sollte, dieser „besteuert werden kann";

In Erwägung, dass der Reklamant sich in einem Zeitungsinterview im „… " vom …. … 2009 folgendermassen ausdrückt: „Das Buch soll ein breites Publikum ansprechen. Es ist aber auch interessant für die Leute, die sich mit den polaren Regionen befassen wollen."..."Allein nur wegen der reinen Leistung habe ich das Buch nicht geschrieben. Solche Expeditionen sind auch besondere Erlebnisse: Man lernt viel über sich selbst und definiert seine Einstellung zur Welt neu." „Ich hatte die Absicht, viel auszudrücken mit diesem Buch. Ob jeder alles herauszieht, kann ich natürlich nicht sagen. Es geht weit über ein Expeditionsbuch hinaus."; dass sich aus diesen Aussagen hervorleiten lässt, dass es dem Reklamanten vor allem darum ging seine Leidenschaft mit einem möglichst breiten Publikum zu teilen;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Einkommensteuererklärung 2009 Kosten zu Vorbereitung einer nächsten Expedition „Frais d'entraînement, future expédition" in Höhe von … Euro angegeben hat; dass er sich im vorerwähnten … -Interview zu Fragen nach der Vorbereitung zukünftiger Expeditionen sowie deren Zweck, folgendermassen ausdrückte: „Mein Training ging in diesem Jahr weiter. Ich habe in diesem Jahr die CCC („The North Face Ultrarail du Mont-Blanc") bestritten. Aber nur, um anzukommen, ohne Ambitionen. Jetzt will ich ein Jahr die Seele und die Beine baumeln lassen. Die Grönland-Expedition steht für 2011 oder 2012 auf dem Programm."..."Sinn des ganzen Projekts ist, zu zeigen, dass es in Luxemburg polare Expeditionen gibt. Leider wird der Sport in Luxemburg nicht als solcher anerkannt. Vor allem als „non-fédéré" ist es schwierig. Ich will mit dem Vorurteil aufräumen."; dass aus all diesen Aussagen hervorgeht, dass der Reklamant diese Sportart mit Leidenschaft ausübt und diese hierzulande bekannter machen will;

In Erwägung, dass Nachforschungen der Rechtsmittelbehörde ergeben haben, dass der Reklamant in seiner Einkommensteuererklärung 2010 in Bezug auf die Expeditionen ausschliesslich Kosten in Höhe von … Euro angegeben hat;

In Erwägung, dass aus all dem hervorgeht, dass der Reklamant diese aufwendige und kostspielige Sportart nur in dem Maße ausüben kann, weil er auf die Einkünfte seiner Tätigkeit als freiberuflicher Arzt zurückgreifen kann;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift darauf hinweist, dass „..ein ohne Zweifel wichtiger Teil seiner Patienten Herrn Dr. ... in seiner Praxis auch-und nur deswegen-aufsucht, weil Herr ... eine in Luxemburg völlig einzigartige Kenntnis von Sportmedizin und Medizin in Extremsituationen und Expeditionen hat.";

In Erwägung, dass die Rechtsmittelbehörden nicht abstreiten, dass durch die Veröffentlichung des Buches, sowie durch die Erfahrung des Reklamanten im Bereich der Extrem-Expeditionen, eine gewisse Anzahl neuer Patienten hinzugewonnen werden kann;

In Erwägung, dass gemäss Artikel 45 Absatz 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Aufwendungen gelten, die ausschliesslich durch den Betrieb

veranlasst sind; dass jedoch Aufwendungen im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gemäss Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. nicht abzugsfähig sind;

In Erwägung, dass aufgrund von Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung gehören, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

In Erwägung, dass bei gemischt bedingten Ausgaben, die sowohl der Erzielung von Einkünften als auch dem privaten Lebenswandel dienlich sind, das in Artikel 12 L.I.R. verankerte Prinzip des Aufteilungsverbots festhält, dass solche Ausgaben als nicht abzugsfähig anzusehen sind, weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung besteht; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschliesst;

In Erwägung, dass sich also aus den Bestimmungen der Artikel 12 und 45 L.I.R. ergibt, dass nur solche Aufwendungen als Betriebsausgaben in Frage kommen, welche entweder integral beruflich veranlasst sind und die Privatnutzung vernachlässigbar gering ist oder, falls sie privaten wie auch beruflichen Zwecken dienen, diese jedoch nur nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil aufgeteilt werden können, was im vorliegenden Fall nicht möglich ist;

In Erwägung, dass, wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung getätigt werden, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten oder Betriebsausgaben, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass aus all den vorausgehenden Ausführungen hervorgeht, dass die Expeditionskosten des Reklamanten weder teilweise, noch gänzlich als Betriebskosten für die strittigen Jahre abzugsfähig sind;

(…)

AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET:

die Anfechtungen sind zulässig,

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 in pejus und setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2008, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf … Euro fest;

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009 in pejus und setzt infolgedessen, die Einkommensteuer des Jahres 2009, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf … Euro fest;

verweist zur Durchführung an das Steueramt ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2013, les époux ...-... introduisirent un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 19 mars 2013.

Dans son jugement du 7 juillet 2014, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable dans le chef de Madame ... ...-... et irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 émis le 5 octobre 2011, le déclara recevable pour le surplus, au fond, le déclara non justifié et en débouta les demandeurs, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna les demandeurs aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 14 août 2014, les époux ...-... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 7 juillet 2014.

A l'appui de leur appel, ils exposent que Monsieur ... aurait commencé par étudier la médecine générale, formation achevée en 1990, et aurait ensuite poursuivi une formation de spécialisation médicale sanctionnée en l'année 1996 par un diplôme de médecin spécialiste en orthopédie. Pendant cette période, Monsieur ... aurait également suivi des formations complémentaires pour lesquelles il aurait obtenu les certificats de « *Sportsmedizin* » et de « *Physkalische Therapie* » qui relèveraient du domaine de l'orthopédie. Ils ajoutent que Monsieur ... aurait également obtenu un diplôme international et un diplôme universitaire en médecine de montagne, qualité qui l'amènerait à opérer en qualité de médecin d'expédition devant à tout moment être en mesure d'aller jusqu'au sommet dans le cadre des expéditions en montagne auxquelles il prend part. Ce diplôme complémentaire comprendrait une formation en alpinisme et en sports de montagne, la pratique de ces activités et le maintien du niveau de condition physique, de manière que cette qualité requerrait un entraînement physique régulier et de haut niveau. Monsieur ... aurait de même suivi la formation de guide de montagne, sanctionnée par le diplôme anglais afférent. Les appelants expliquent que ces formations complémentaires impliqueraient non seulement un entraînement sportif et physique continu et de haut niveau, mais également le maintien des connaissances à travers des formations continues certifiées et des exercices pratiques.

Les appelants soulignent que Monsieur ... aurait été un précurseur au Luxembourg en organisant la toute première expédition polaire luxembourgeoise et la première traversée complète du pôle et que lesdites expéditions auraient donné lieu à des publications qui lui auraient apporté une grande notoriété. Ce serait précisément en raison de ses spécialisations et de sa notoriété qu'il aurait pu élargir sa clientèle en ce que de nombreux patients viendraient le consulter en raison de ses compétences particulières. Les appelants étalent encore les publications de Monsieur ... dans le domaine de l'orthopédie et de la médecine du sport.

En droit, les appelants critiquent le raisonnement du tribunal qui reviendrait à écarter les principes juridiques gouvernant le caractère déductible des dépenses d'exploitation au motif que l'appelant disposerait de revenus suffisants pour financer à titre privé ses entraînements sportifs et ses publications. Ils estiment que le directeur et le tribunal auraient refusé à tort de reconnaître aux frais relatifs aux expéditions et entraînements ainsi qu'aux publications afférentes la qualification de dépenses d'exploitation déductibles au vœu de l'article 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », vu qu'ils devraient être considérés comme ayant été provoqués exclusivement par son entreprise et non pas comme relevant de sa sphère privée. Rappelant que Monsieur ... serait médecin de montagne et d'expédition qui devrait nécessairement s'entraîner régulièrement et à un haut niveau pour pouvoir participer à tout moment aux expéditions et qu'il aurait effectué les stages de kite-training ou de mise en condition dans

cette optique, les appelants font valoir que ces expéditions ne devraient pas être rattachées à sa seule activité littéraire exercée à titre privé, mais que ces activités seraient directement liées à son activité professionnelle de médecin et que les frais afférents devraient à tout le moins être qualifiés de frais de représentation ou de publicité.

Ils critiquent la position directoriale suivant laquelle les frais litigieux relèveraient au moins partiellement de la sphère privée et tomberaient ainsi dans le champ de l'interdiction de la déduction des dépenses mixtes et ils considèrent que les motifs professionnels à la base desdits frais seraient exclusifs, sinon largement prépondérants et que l'existence d'une part privée ne serait pas prouvée par l'Etat. Pour l'hypothèse où la qualification comme dépenses mixtes était à retenir, les appelants soutiennent que, conformément à la jurisprudence, celles-ci seraient déductibles dès lors que la part professionnelle et la part privée pourraient être séparées de façon nette et selon les critères objectifs et retraçables, voire même déduites intégralement lorsque les motifs professionnels seraient largement prépondérants par rapport aux motifs d'ordre privé. Ils ajoutent qu'il aurait déjà été jugé que dès lors que le principe du caractère déductible d'une dépense serait retenu mais que le contribuable n'aurait pas établi le montant exact à déduire, l'administration serait tenue de procéder à une évaluation forfaitaire plutôt que refuser purement et simplement la déduction de la dépense, obligation à laquelle elle n'aurait pas satisfait en l'espèce.

Concernant les frais liés aux livres publiés par Monsieur ..., les appelants exposent que l'ouvrage par lui publié quant au Groenland serait devenu un ouvrage de référence pour les expéditions polaires notamment sur le plan médical en ce qui concerne les entraînements, la diététique et la préparation à la lutte contre le froid. Monsieur ... aurait rédigé cet ouvrage dans un but de lucre afin de gagner de l'argent par la réalisation de bénéfices tirés de la vente des livres et de profiter de la notoriété induite par un tel ouvrage. Cependant, alors qu'il aurait prévu de vendre 900 exemplaires de cet ouvrage au prix de … €, de manière à pouvoir réaliser des recettes de … € de ce chef, et des sérigraphies au prix de … € en vue de percevoir des recettes totales de quelque … €, les ventes seraient restées en-dessous de ses expectatives et il aurait subi des pertes qui devraient dès lors être déduites de son bénéfice imposable.

A titre plus subsidiaire, les appelants font valoir que les frais d'expédition et de stage sportif seraient à considérer comme des frais de formation ou plus précisément des frais de perfectionnement (« *Fortbildungskosten* ») qui seraient pleinement déductibles au motif qu'ils seraient en relation directe avec l'obtention de son revenu et non comme des frais d'éducation (« *Ausbildungskosten* »). Ils estiment que, ces frais de perfectionnement étant destinés à faciliter l'avancement professionnel de Monsieur ... dans la profession d'ores et déjà exercée par lui, ils seraient à qualifier comme dépenses d'exploitation dès lors qu'il s'agirait de dépenses provoquées exclusivement par sa profession. Ils invoquent la jurisprudence pour faire plaider que, par analogie avec la déductibilité de frais de scolarité dans le cadre d'une formation universitaire de troisième cycle, il y aurait lieu de considérer que les frais d'expédition et de stages sportifs liés à des formations pratiques et théoriques devraient également être déductibles.

Il y a lieu de préciser liminairement que les appelants ne déploient aucune argumentation à l'encontre du volet du jugement entrepris relatif à la recevabilité du recours des appelants et notamment en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable pour autant qu'il a été introduit par Madame ...-..., de manière qu'à défaut de contestation à cet égard, la Cour n'est pas appelée à revenir sur cette question.

Quant au fond, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 91 (1) LIR, l'activité professionnelle des médecins rentre dans la catégorie de revenus des bénéfices

d'une profession libérale et qu'au vœu de l'article 93 LIR, « *les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale* ».

La déduction des dépenses en relation avec l'exercice d'une profession libérale, dont celle de l'activité professionnelle des médecins, se trouve partant régie par l'article 45 (1) LIR relatif au régime des dépenses d'exploitation déductibles et disposant que « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ». En outre, l'article 12 n° 1 LIR, disposant que « (…) *ne sont déductibles (…) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* », s'applique également en l'espèce en tant que disposition d'ordre général visant toutes les catégories de bénéfices et de revenus.

L'argumentation des appelants tend principalement à voir les dépenses pour les formations continues, les entraînements, les expéditions et le matériel, tels que précisés dans la décision directoriale entreprise, considérées comme ayant été provoquées exclusivement par son activité de médecin, principalement en tant que frais de représentation ou de publicité, sinon en qualité de frais de perfectionnement.

Or, le lien essentiel mis en avant par l'appelant entre son activité de médecin et ses activités donnant lieu aux dépenses litigieuses réside dans son affirmation qu'un certain nombre de patients le consulteraient précisément en raison de ses connaissances et qualifications particulières en tant que médecin de montagne et de sport. L'appelant ne fournit cependant aucun élément concret sur la proportion de clients qui le consulteraient effectivement pour ce motif et cette spécialisation ne peut pas être considérée, pour un médecin ayant son cabinet au Luxembourg, comme une spécialité qui serait *per se* de nature à augmenter significativement son chiffre d'affaires même s'il a effectué une spécialisation en orthopédie. En outre, l'appelant ne fait point état de recettes qu'il aurait perçues précisément en rémunération de sa participation à des expéditions en montagne ou autres en qualité de médecin de montagne accompagnant. Dans ces conditions, la Cour ne saurait reconnaître à l'activité de publications d'ouvrages, même scientifiques, de Monsieur ... la nature d'une activité accessoire rattachable à l'activité principale de médecin, de manière que les dépenses litigieuses, en ce qu'elles permettraient les activités à la base de ces publications, ne sauraient recevoir la qualification de dépenses d'exploitation dans le cadre de son activité principale de médecin au titre de frais de représentation ou de publicité. La même conclusion s'impose concernant la seconde qualification de frais de perfectionnement - définis comme destinés à permettre au contribuable de maintenir ou accroître ses connaissances dans sa profession, de faire face à de nouvelles exigences dans sa profession ou de faire carrière dans sa profession exercée – dans la mesure où un lien fonctionnel entre les formations en alpinisme et médecine de montagne et l'activité de médecin même spécialisé en orthopédie exerçant au Luxembourg ne se dégage pas à suffisance de droit et de fait des éléments soumis à l'appréciation de la Cour.

Il s'ensuit que les dépenses invoquées par Monsieur ... ne sauraient être admises en déduction de ses revenus professionnels au titre de son activité principale de médecin.

L'activité en cause, consistant en substance en des participations à des expéditions en montagne ou polaires et en la publication d'ouvrages soit scientifiques soit de reportages à leur suite, laquelle donne lieu à des dépenses du chef de formations continues, de

participation à des entraînements et des expéditions ainsi que d'acquisition de matériel, doit partant être examinée en tant qu'activité à part, sans lien concret avec l'activité de médecin de Monsieur ....

Au vu de la nécessité d'avoir acquis une certaine formation pour l'exercice du volet actif de cette activité et pour l'analyse médicale, ainsi que de l'aspect littéraire et scientifique du volet relatif aux publications, cette activité doit être considérée comme pouvant relever du champ des professions libérales telles que définies par l'article 91 LIR.

Cependant, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, l'admission de la qualification d'une activité en tant que profession libérale implique à la base qu'elle satisfasse aux critères posés par l'article 14 (1) LIR pour l'admission d'une entreprise commerciale, étant donné que c'est le fait pour une activité donnée remplissant ces critères de rentrer dans le champ des activités définies par l'article 91 (1) LIR qui a pour effet de la soustraire à la qualification d'entreprise commerciale et de lui imprimer la qualification d'une profession libérale, étant précisé que l'article 91 (2) LIR, en faisant rentrer dans le champ des professions libérales même les activités passagères, déroge au critère de la permanence posé par l'article 14 (1) LIR.

En disposant que « *sont considérés comme bénéfice commercial : 1. le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale. Est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale.* (…) », l'article 14 (1) LIR requiert notamment que l'activité en question soit exercée dans un but de lucre.

Le critère du but de lucre implique qu'une activité soit exercée en vue de la recherche d'un profit, encore que le but de lucre puisse être l'objectif accessoire et non pas principal de l'activité et que même la recherche d'un intérêt seulement modique procuré par les moyens investis suffit pour admettre un but de lucre (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571^4, art. 17, p. 18). Ce critère du but de lucre sert ainsi à différencier l'activité commerciale de l'activité d'amateur (« *Liebhaberei* ») et de l'activité purement bénévole, de manière que les activités qui ne sont pas tournées vers la réalisation d'un profit ne sont pas constitutives d'une entreprise commerciale ou d'une profession libérale pour ne pas être motivées par des intentions financières, mais par des intérêts purement privés, que les dépenses faites dans le cadre d'une telle activité ne sont pas déductibles en tant que dépenses d'exploitation et qu'un résultat négatif n'est pas considéré comme perte au sens de l'article 7 LIR.

Ce critère du but de lucre implique notamment que l'activité en question soit structurée et exercée de manière à donner la perspective raisonnable de dégager, au moins à moyen terme, un revenu positif, ce qui implique, comme les premiers juges l'ont retenu à juste titre, que le contribuable adopte un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que ses expectatives doivent être réalisables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique.

En l'espèce, il a été relevé par le directeur et le tribunal que l'appelant a déclaré du chef de l'activité en cause pour l'année 2008 exclusivement des dépenses à hauteur de ... €, tandis qu'au titre de l'année 2009, il a fait état de recettes à hauteur de … € par rapport aux dépenses y relatives correspondant au triple du revenu réalisé. Pour l'année 2010, également versée au dossier fiscal soumis en cause, l'appelant fait état seulement de dépenses d'un montant de … €.

Si les appelants font valoir qu'une recette bien supérieure de la vente de livres et de sérigraphies avait été escomptée par Monsieur ... sur base du nombre de livres imprimés, ils n'étayent pas cette assertion par la production d'éléments concrets relatifs aux nombres de livres et de sérigraphies produits et des exemplaires vendus ou restés en stock. Au-delà de ce constat, il se dégage également des éléments susvisés que les seuls postes de dépenses sont récurrents annuellement tandis que les recettes dépendent de l'opportunité pour Monsieur ... de participer à certaines expéditions ainsi que de sa volonté de faire une publication et qu'elles ne sont pas nécessairement récurrentes, tout comme l'expérience vécue par lui en l'année 2009 permet de conclure que les recettes ne couvriraient pas de manière raisonnablement prévisible l'intégralité des dépenses.

Dans ces conditions et sur base des éléments soumis à l'appréciation de la Cour, l'activité litigieuse de Monsieur ... ne peut pas être considérée comme une activité indépendante exercée à but de lucre pouvant être qualifiée de profession libérale, mais doit être considérée comme une activité d'amateur devant être ignorée au niveau de l'impôt sur le revenu, entraînant que les revenus nets négatifs du chef de cette activité ne peuvent pas être pris en compte en tant que dépenses d'exploitation dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale.

Il découle de ces développements que l'appel sous examen laisse d'être justifié, de manière que le jugement entrepris est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 14 août 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute les appelants,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 14 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. SCHROEDER